

Розмош В. І.,

аспірант

Київського університету інтелектуальної власності та права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ГЕНЕЗИС СТАНОВЛЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ОБМІНУ ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ

Анотація. Процес запровадження обміну податковою інформацією між Україною та іншими країнами світу нерозривно пов'язаний із процесом розвитку та становлення податкової системи України у цілому, після здобуття незалежності.

Даний процес не був легким та здебільшого формувався під впливом економічної ситуації яка існувала в Україні після розпаду Радянського Союзу та тих чинників які існували у суспільстві.

Постійна потреба у грошах та прагнення розширити базу оподаткування, спонукало державний апарат, у пошуку резервів відповідних надходжень, розвитку законодавства у сфері оподаткування, а також отримання відповідної інформації, щодо об'єктів оподаткування не лише у межах України, а і за кордоном.

Міжнародні партнери, не були осторонь даного процесу, оскільки також прагнули отримати податкову інформацію про своїх резидентів, що у свою чергу сприяло розвитку міждержавних відносин між Україною та іншими країнами світу по обміну податковою інформацією для цілей оподаткування.

У статті досліджено генезис становлення законодавства щодо обміну податковою інформацією в Україні, а також його адаптації до умов сьогодення.

Проаналізовано нормативно правові-акти які регулювали даний процес та ті практичні рішення які були прийняті для запровадження обміну податковою інформацією між Україною та іншими країнами світу.

Встановлено, що генезис становлення законодавства щодо обміну податковою інформацією в Україні нерозривно пов'язаний із розвитком податкової системи в Україні, через виклики із якими вона стикнулася з моменту здобуття незалежності та військової агресії російської федерації.

Ключові слова: платник податків, податкова інформація, обмін податковою інформацією, спеціальний запит про одержання або надання інформації з-за кордону, Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information), Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розпізі країн (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports).

Rozmosh V. I. The genesis of the establishment of the legislation regarding the exchange of tax information

Abstract. The process of introducing the exchange of tax information between Ukraine and other countries of the world is inextricably linked with the process of development and formation of the tax system of Ukraine as a whole, after gaining independence.

This process was not easy and was mostly formed under the influence of the economic situation that existed in Ukraine after the collapse of the Soviet Union and those factors that existed in society.

The constant need for money and the desire to expand the tax base prompted the state apparatus to search for reserves of relevant revenues, develop legislation in the field of taxation, as well as obtain relevant information about the objects of taxation not only within Ukraine, but also abroad.

International partners were not aloof from this process, as they also sought to obtain tax information about their residents, which in turn contributed to the development of interstate relations between Ukraine and other countries of the world on the exchange of tax information for taxation purposes.

The article examines the genesis of legislation on the exchange of tax information in Ukraine, as well as its adaptation to today's conditions.

The normative legal acts that regulated this process and the practical decisions that were taken to introduce the exchange of tax information between Ukraine and other countries of the world were analyzed.

It has been established that the genesis of the legislation on the exchange of tax information in Ukraine is inextricably linked with the development of the tax system in Ukraine, due to the challenges it has faced since independence and the military aggression of the Russian Federation.

Key words: *taxpayer, tax information, exchange of tax information, special request for receiving or providing information from abroad, Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information, Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information authorities on the automatic exchange of reports across countries (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports).*

Постановка проблеми та її актуальність. Податкова інформація – є основою для здійснення оподаткування в усьому світі. Не є виключенням у даному процесі і Україна. Від повноти та достатності податкової інформації, залежить можливість уповноважених державних органів здійснювати адміністрування податків, забезпечувати надходження коштів до бюджетів та формувати основу для функціонування держави в цілому.

Дослідження становлення національного законодавства України по обміну податковою інформацією є надзвичайно важливим, оскільки дає можливість зрозуміти, що було основою для його розвитку, які суспільні відносини ним врегульовані та які ще кроки необхідно здійснити Україні для запровадження повноцінного обміну податковою інформацією із іншими країнами світу.

Інтеграція України до міжнародного європейського співтовариства нерозривно пов'язана із приведенням національного законодавства у відповідність до законодавства Європейського Союзу, яке зокрема передбачає, у тому числі, і обмін податковою інформацією, за найбільш прогресивним способом – автоматичним.

В національному законодавстві автоматичний обмін податковою інформацією також передбачений, однак повноцінне його запровадження, на сьогоднішній день, лише здійснюється Україною.

І саме тому, сьогодні, дослідження питання обміну податковою інформацією між Україною та іншими країнами світу для цілей оподаткування, є актуальним як ніколи.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Питання становлення та розвитку податкової системи України, а також міжнародного обміну інформацією (податковою інформацією) були предметом дослідження багатьох вітчизняних науковців, зокрема, Яро-

шенка Ф.О., Павленка В.В., та Павленка В.Л., Ткаченка А.В., Забари І.М., Олійник Я.В., Кучерявої М.В., Олейнікової Л.Г., Долженко І.І., Іваницької О.М., Кошук Т.В., та знайшли своє відображення у їх наукових працях.

Дані ґрунтовні дослідження дають можливість прослідкувати ті кроки які вже були здійснені Україною та ті, які ще необхідно здійснити, для того, щоб Україна у повній мірі інтегрувалася у процес міжнародного обміну податковою інформацією.

Мета дослідження. Аналіз розвитку національного законодавства, що регулює процес обміну податковою інформацією між Україною та іншими країнами світу та стану інтеграції України у міжнародний обмін податковою інформацією.

Виклад основного матеріалу. Із здобуттям у 1991 році незалежності, перед Україною постало нагальне питання переформування командно-планової економіки яка існувала на теренах усього Радянського Союзу та яка себе повністю вичерпала, у соціально-ринкову економіку, яка б змогла забезпечити Україну відповідними фінансовими ресурсами, що були конче необхідні для суспільства яке опинилося у складному соціально – економічному становищі.

У вказаній ситуації необхідно було швидко та комплексно розробити та запровадити нову систему оподаткування, оскільки не досконале законодавство СРСР (УРСР), у відповідності до ст. 3 Закону України від 12.09.1991 року за № 1543-ХІІ «Про правонаступництво» продовжувало діяти і після проголошення незалежності України [1].

Для того щоб зрозуміти, що відбувалося у податковій системі України того часу, слід звернутися до очевидців тих подій. Так, Ярошенко Ф.О., Павленко В.В., та Павленко В.Л., зазначають, що саме наприкінці 1992 – на початку 1993 року відбулися великі диску-

сії щодо перспектив подальшого розвитку податкової системи. Сформувався три основні концепції.

- Перша концепція відображала позицію Верховної Ради. В її основу покладено оподаткування обсягів реалізації за звітний період, за які отримано плату. Передбачалася диференціація ставок залежно від сфери та виду діяльності.

- Друга концепція відображала позицію Головної державної податкової інспекції, Міністерства фінансів і Міністерства економіки. Передбачалися такі заходи: запровадження податку на прибуток із застосуванням єдиної ставки розміром 30–35 відсотків, встановлення пільг при інвестуванні коштів; зменшення ставки ПДВ на 20 відсотків та скасування пільг щодо нього; чітке розмежування загальнодержавних і місцевих податків; оподаткування фізичних осіб виходячи з річного сукупного доходу.

- Третя концепція була запропонована Українською спілкою підприємців і промисловців. Вона була аналогічною попередній, але передбачала забезпечення пріоритетності товаровиробникам.

Наприкінці 1992 року в Україні почалися зміни в системі оподаткування через декрети Кабінету Міністрів. Вони відбувалися згідно із другою концепцією. Основним серед прямих податків було прийнято податок на прибуток підприємств (Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року). Це означало більш прогресивний характер оподаткування, але виявилось невдалою спробою. Виникла проблема зведення державного бюджету без збільшення дефіциту. У цьому зв'язку з другого кварталу 1993 року. Законом «Про Державний бюджет України на 1993 рік» було відновлено дію Закону «Про оподаткування доходів підприємств і організацій».

Тобто основним важелем політики подолання дефіциту бюджету було обрано посилення податкового тиску.

Незважаючи на всі недоліки, станом на 1994 року в Україні все ж таки сформувався відпрацьований податковий механізм. Поряд із діючими податками з'являються нові (наприклад, податок на промисел), формується система місцевих податків і зборів (декрет Кабі-

нету Міністрів України «Про місцеві податки та збори» від 20 травня 1993 року і відповідний Закон України від 17 червня 1993 року), закріплюються механізми реалізації контролюючої функції податків через запровадження державного реєстру фізичних осіб (Закон України «Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів» від 22 грудня 1994 року).

У 1996–1997 роках починається новий етап розвитку податкової системи, завданням якого є послаблення податкового тиску. Про початок цього етапу засвідчили Указ Президента України «Про заходи по реформуванню податкової політики» від 31 червня 1996 р. та постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики в Україні» від 4 грудня 1996 року.

Таким чином, на думку Ярошенка Ф.О., Павленка В.В., та Павленка В.Л., період 1991–1997 років можна охарактеризувати як період пошуку шляхів оптимізації податкової політики державою. Основним його недоліком, на погляд авторів, є те, що при проведенні будь-яких змін жодного разу поки що не були враховані основні принципи оподаткування, сформульовані ще А. Смітом, до яких зокрема відносяться такі принципи як: пропорційності оподаткування, визначеності, зручності та справедливості [2].

На думку Ткаченка А.В., розвиток вітчизняної податкової системи умовно можна поділити на чотири етапи: 1 етап – 1991–1993 рр., 2 етап – 1994–1999 рр., 3 етап – 2000–2009 рр., 4 етап – 2010 – наш час.

Перший етап пов'язаний із формуванням власної системи оподаткування. У 1991 році набирає чинності Закон Української РСР від 25.06.1991 року за № 1251 – XII «Про систему оподаткування» (далі – Закон № 1251), в якому закріплено принципи оподаткування, права та обов'язки платників податків, а також перелік загальнодержавних зборів та обов'язкових платежів (податок на прибуток, податок з обороту, податок на додану вартість, акцизний збір, податок на доходи тощо) [3].

Другий етап припадає на усвідомлення того, що національна економіка перебуває у глибокій кризі, в країні починають вносити

корективи в податкову систему: формуються стійкі, відпрацьовані податкові механізми. Нарівні з податками, що діяли, виникають нові. До 1994 року складається система місцевих податків і зборів, введена Декретом Кабінету Міністрів «Про місцеві податки і збори» від 20.05.1993 року.

На третьому етапі становлення відбувається вдосконалення податкової системи України на основі набутого досвіду реформування податків шляхом зменшення податкового навантаження на підприємства і запровадження стабільних форм оподаткування для фізичних осіб. Зменшення ставок податків на прибуток підприємств до 25 %, на доходи фізичних осіб до 13 %, а потім до 15 % відбувалось з метою підвищення зацікавленості населення в добровільній сплаті податків, що повинно було дати позитивний результат у формуванні державного бюджету.

Четвертий етап, на думку Ткаченка А.В., пов'язаний із прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПК України), який є початком нового етапу реформування вітчизняної податкової системи. У ПК України значно скорочено перелік загальнодержавних (з 29 до 17) та місцевих (з 14 до 5) податків і зборів [4].

Менше з цим, принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також права, обов'язки і відповідальність платників, вперше було встановлено Законом № 1251.

Вказаним Законом № 1251 також було визначено платників податків і зборів (обов'язкових платежів), до яких віднесли юридичних і фізичних осіб (стаття 4), об'єкти оподаткування – доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна, або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб (стаття 6), порядок встановлення податкових ставок (стаття 7), джерела сплати податків і зборів (стаття 16), а також порядок сплати податків та зборів (стаття 17).

Окремо статтю 7 Закону № 1251 було встановлено, що зміна податкових ставок і механізм справляння податків і зборів

(обов'язкових платежів) не можуть запроваджуватися Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Статтю 18 Закону № 1251 було передбачено можливість усунення подвійного оподаткування, доходів отриманих в Україні та за кордоном. Для цього, зарахування сплачених за межами України сум податків, провадилося за умови письмового підтвердження податкового органу відповідної іноземної держави щодо факту сплати податку та наявності міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку.

Передбачаючи у ст. 18 Закону № 1251 можливість звільнення платників податків від оподаткування в Україні, якщо такі податки були сплачені за кордоном, за умови письмового підтвердження відповідної іноземної держави та наявності міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, Україна фактично комплексно запроваджувала обмін податковою інформацією для цілей оподаткування з іноземними країнами.

За інформацією Міністерства фінансів України, на сьогоднішній день, між Україною та іншими державами світу діють 72 міжнародні двосторонні конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування, дві з яких були вчинені Урядом СРСР та продовжують застосовуватися відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» до дня набрання чинності нових договорів, укладених Україною.

Так, зокрема, договори СРСР діють у відносинах України з Іспанією та Японією.

Згідно ст. 19 Конвенції між Урядом Союзу Радянських Соціалістичних Республік та Урядом Іспанії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна визначено, що компетентні органи держав будуть обмінюватися інформацією, необхідною для застосування положень даної Конвенції [5].

Аналогічні положення щодо обміну інформацією передбачені і в ст. 23 Конвенції між Урядом СРСР та Урядом Японії про уникнення подвійного оподаткування, стосовно податків на доходи [6].

Крім того, у відносинах між Україною та Республікою Сербія і Республікою Чорного-

рія, які є правонаступниками Союзної Республіки Югославія, застосовується Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал [7].

Таким чином, одразу після отримання Україною незалежності, було запроваджено і обмін податковою інформацією з іноземними країнами, який здійснювався за процедурами визначеними в угодах про уникнення подвійного оподаткування, укладених за часів УРСР, а у подальшому також укладених вже за незалежної України.

У подальшому, з метою встановлення єдиного порядку обміну інформацією з компетентними податковими органами інших країн щодо фактів ухилень від сплати податків та відповідно до міжнародних договорів України, наказом Державної податкової адміністрації України (далі – ДПА України) було прийнято наказ від 18.06.1997 року за № 185 (далі – Наказ ДПА України № 185), яким затверджено «Порядок обміну інформацією за спеціальними запитами» [8].

Пунктом першим Наказу ДПА України № 185 було надано визначення спеціальному запиту та передбачено, що спеціальний запит про одержання або надання інформації з-за кордону (запит) – це запит про інформацію, яка може бути надана в результаті перевірки або розслідування дій платника податку щодо ухилення від сплати податків та інших порушень законодавства, віднесених до компетенції державної податкової служби України, Державною податковою адміністрацією України іноземному партнеру або іноземним партнером – Державній податковій адміністрації України. Інформація, що може надаватись за таким запитом, складається з копій документів (але не обмежується цим), отриманих після проведення опитування свідків, визначення місцезнаходження особи, визначення фактів проведення комерційної діяльності у конкретній країні. У будь-якому випадку запит має бути пов'язаний з перевіркою конкретної особи (платника податку) або розслідуванням його дій, що стосуються сплати податків.

При цьому, п. 1 Наказу ДПА України № 185 було визначено, що запит робиться у випадку, коли факти підтверджують, що необхідна інформація знаходиться за межами України, і всі зусилля одержати цю інформацію з джерел в Україні не призвели до бажаного результату.

Також п. 1.3, 1.4 Наказу ДПА України № 185 було встановлено, що форма та зміст запиту, який надходить з-за кордону, встановлюється міжнародним договором. У випадку, коли форму та зміст запиту не встановлено, вони можуть бути встановлені за взаємною домовленістю компетентних органів. Запити виконуються Державною податковою адміністрацією України лише за наявності міжнародних договорів, якими передбачено обмін інформацією.

Тобто знову ж таки, правовою основою для здійснення обміну податковою інформацією між Україною та іноземними державами у даний період розвитку податкової системи України, були укладені міжнародні договори.

Поряд із цим, обмін податковою інформацією здійснювався лише за спеціальними запитами та у разі потреби.

Однак, вперше в Україні було встановлено єдиний порядок обміну інформацією з компетентними податковими органами інших країн щодо фактів ухилень від сплати податків відповідно до міжнародних договорів України.

Зокрема, у п. 1.2 Наказу ДПА України № 185 було визначено, що у запиті, який направляється до іноземного компетентного податкового органу, повинні міститись такі дані:

- ім'я та адреса платника податку;
- податкові роки (періоди), за які інформація необхідна;
- для платника податку – фізичної особи вказуються його ідентифікаційний номер, місце народження, громадянство та місце постійного проживання;
- для платника податку – юридичної особи вказуються його реєстраційний номер як платника податку або номер його як наймача (роботодавця), дата та місце утворення і, відповідно, реєстрації або перереєстрації;
- пояснення (опис) справи, стосовно якої необхідна інформація;

– детальний опис інформації, яка є предметом запиту (про надання якої запитують), та причина, з якої ця інформація необхідна;

– зусилля, зроблені для отримання цієї інформації;

– причини, з яких можна вважати, що інформація існує;

– інформація, чи мають відношення до справи бухгалтерські документи закордонних асоційованих осіб;

– у разі, якщо є потреба в опитуванні свідків, вказується ім'я та адреса свідка, дата його народження, громадянство, професія, стосунки з платником податку та будь-яка інша інформація, яка буде корисна для ідентифікації особи.

Окремим п. 3 Наказу ДПА України № 185 було деталізовано процедуру одержання, обробки та виконання запиту, що надійшов з-за кордону.

Із розвитком податкової системи в Україні постала необхідність, крім обміну податковою інформацією за спеціальним запитом запровадити і інші види обміну податковою інформацією такими як спонтанний обмін податковою інформацією за проханням та автоматичний обмін податковою інформацією.

Правовою основою для запровадження в Україні автоматичного та спонтанного обміну податковою інформацією, стала ратифікація Україною 17.12.2008 року, Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах та 11.01.2013 року Протоколу про внесення змін і доповнень до неї (далі – Конвенція про допомогу в податкових справах) [9].

Конвенція, згідно її преамбули, підписана членами Ради Європи та країнами – членами Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та у відповідності до ст. 1 Конвенції застосовується у сфері:

– обміну інформацією, зокрема одночасні податкові перевірки та участь у податкових перевірках за кордоном;

– допомогу в стягненні податків, зокрема заходи зі збереження суми податків та вручення документів.

У відповідності до ст. 24 Конвенції про допомогу в податкових справах сторони за

посередництвом їхніх відповідних уповноважених органів підтримують зв'язок одна з одною для виконання цієї Конвенції. Для цього вповноважені органи можуть спілкуватися безпосередньо між собою та можуть дозволяти підпорядкованим їм органам діяти від їхнього імені. Уповноважені органи двох чи більше Сторін можуть за спільною згодою визначати порядок застосування між ними Конвенції.

Можливості надання допомоги, передбачені цією Конвенцією, у відповідності до ст. 27 Конвенції про допомогу в податкових справах, не обмежують можливостей і самі не обмежуються можливостями, передбаченими в існуючих або майбутніх міжнародних угодах чи інших домовленостях, укладених між відповідними Сторонами, чи в інших документах, що стосуються співробітництва в податкових справах.

Для України, Конвенція про допомогу в податкових справах, у відповідності до Закону України від 17.12.2008 року за № 677-VI «Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах», набрала чинність з 01.07.2009 року.

Законом України від 16.09.2014 року за № 1678-VII «Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони», ратифіковано угоду між Україною та ЄС про асоціацію (далі – Угода про асоціацію) [10].

У відповідності до ст. 349 Угоди про асоціацію Сторони співробітничать з метою покращення належного управління у сфері оподаткування з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції.

При цьому, згідно ст. 350 Угоди про асоціацію, Сторони визнають і зобов'язуються застосувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції, яких дотримуються держави-члени на рівні ЄС. Із цією метою без упередженості щодо компетенції ЄС та держав-членів Сторони покращують міжнародне співробітництво у сфері оподат-

кування, сприяють збору законних податкових надходжень та розвивають заходи ефективної імплементації вищезазначених принципів.

У подальшому 28.02.2022 року Президент України підписав заявку на членство України в Європейському Союзі та 23.06.2022 року Європейська Рада надала Україні статус кандидата на вступ до Європейського Союзу.

Таким чином, як Конвенція про допомогу в податкових справах так і Угода про асоціацію, є обов'язковою для України та згідно ст. 9 Конституції України, має вищу юридичну силу по відношенню до всіх актів національного законодавства, за винятком Конституції України та визначає, зокрема співробітництво України з ЄС у податковій сфері у тому числі по обміну податковою інформацією.

Відповідно до Конвенції про допомогу у податкових справах, наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2012 року за № 1247, було затверджено Порядок обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн (далі – Порядок 1247).

Однак вказаний порядок не передбачав автоматичного обміну податковою інформацією, згідно його преамбули, він застосовувався виключно щодо обміну податковою інформацією з компетентними органами інших країн за спеціальними письмовими запитами щодо правильності застосування податкового законодавства та боротьби з фактами ухиленнь від сплати податків [11].

Так, п. 1 Порядку 1247 було визначено, що спеціальний запит про одержання або надання інформації з-за кордону (далі – спеціальний запит) – це запит про інформацію, яка може бути надана в результаті перевірки або досудового розслідування платника податку щодо ухилення від сплати податків та інших порушень законодавства, віднесених до компетенції Державної податкової служби України, іноземному партнеру або іноземним партнером – Державній податковій службі України (далі – ДПС України).

У подальшому наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 року № 118 було затверджено «Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» (далі – Порядок № 118),

однак вказаний порядок також не передбачає автоматичного обміну податковою інформацією та поширює свою дію виключно на обмін податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн за спеціальними запитами про надання податкової інформації, а також в межах спонтанного обміну податковою інформацією [12].

З метою ж запровадження автоматичного обміну податковою інформацією, Україна:

1. З 2017 року приєдналася до рамкової угоди щодо BEPS. У зв'язку із цим для нашої країни обов'язково запроваджувався мінімальний набір стандартів BEPS, який містить дії 5, 6, 13, 14. Для втілення дії 13 (настанови щодо документації трансфертного ціноутворення та звітування в розрізі країн) Україна взяла на себе зобов'язання запровадити автоматичний обмін податковою інформацією за стандартомCbC (обмін глобальним форматом звітності з трансфертного ціноутворення), який передбачає трирівневу систему звітності.

План дій BEPS – це набір міжнародних податкових правил, спрямованих на зміцнення податкової бази. Фінальний звіт щодо застосування цих правил, згрупований ОЕСР у 15 основних кроків, оприлюднений у жовтні 2015 року. Його метою є забезпечення компетентних відомств країн національним та міжнародним інструментарієм для забезпечення оподаткування прибутку в тій країні, де компанія-платник податку здійснює економічну діяльність [13].

2. 07.02.2017 року уклала угоду з Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA), яка ратифікована Законом України від 29.10.2019 № 229-IX та набрала чинності 18.11.2019 року. У відповідності до вказаної угоди Україна взяла на себе зобов'язання щорічно здійснювати обмін інформацією із США про фінансові рахунки її резидентів в автоматичному режимі [14].

3. 03.12.2019 Верховною Радою України був прийнятий закон № 322-IX «Про внесення змін до деяких законів України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Аме-

рики для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA)», яким передбачено внесення змін до:

– Закону України «Про банки і банківську діяльність», в частині порядку розкриття банківської таємниці;

– Закону України «Про депозитарну систему України» в частині доступу до інформації, що міститься у системі депозитарного обліку [15].

4. 03.12.2019 Верховною Радою України був прийнятий закон № 323-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA)» [16].

5. 14.12.2020 року наказом Міністерства фінансів України № 764 «Про затвердження форми та Порядок заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній» [17].

6. 19.08.2022 року ДПС України (як компетентний орган) приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information) [18].

7. 03.11.2022 року ДПС України (як компетентний орган) приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports) [19].

8. 20.03.2023 року Верховною Радою України був прийнятий закон № 2970-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки», яким було внесено зміни до ПК України та доповнено його статтею 393, яка регулює права та обов'язки фінансових агентів, їх клієнтів (власників рахунків) та контролюючих органів (ДПС) у зв'язку зі збором

інформації про фінансові рахунки та автоматичного обміну цією інформацією з державами-партнерами за Багатосторонньою угодою CRS [20].

9. 26.05.2023 Міністерством фінансів України було прийнято наказ № 282 «Про затвердження Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information)» [21].

10. 30.08.2023 року Міністерством фінансів України було прийнято наказ № 468 «Про затвердження Порядку взяття на облік та зняття з обліку фінансових агентів, які є підзвітними фінансовими установами для цілей багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки та загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки» [22].

11. 25.09.2023 року Міністерством фінансів України було прийнято наказ № 516 «Про затвердження Порядку заповнення та подання фінансовими агентами звіту про підзвітні рахунки відповідно до багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки» [23].

Також, ДПС України 17.08.2023 року було повідомлено, що завершено розробку програмного забезпечення для ДПС України, яке забезпечить міжнародний автоматичний обмін інформацією за Загальним стандартом звітності CRS та стандартом Country-by-Country Reporting (CbC) з понад 100 іноземними податковими адміністраціями [24].

Подання платниками податків звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній (CbC) – вперше застосовуються щодо фінансового року, який закінчується у 2021 році, але не раніше ніж у рік, в якому компетентними органами укладено багатосторонню угоду про автоматичний обмін міждержавними звітами.

Перший обмін інформацією про фінансові рахунки відповідно до Загального стандарту звітності CRS відбудеться у 2024 році за друге півріччя 2023 року (перший звітний період). Надалі звітним періодом вважається попередній календарний рік.

Висновки. Враховуючи зазначене, генезис становлення законодавства щодо обміну податковою інформацією нерозривно пов'язаний із розвитком податкової системи в Україні, через виклики із якими вона стикнулася з моменту здобуття незалежності.

Однак значне пришвидшення вказаного процесу, а також приведення законодавства України у відповідність до законодавства ЄС,

відбулося саме після отримання Україною статусу кандидата на вступ до ЄС.

Поряд із цим, для того, щоб Україна могла здійснювати автоматичний обмін податковою інформацією з іншими країнами світу їй ще необхідно забезпечити дотримання вимог конфіденційності та захисту персональних даних та пройти перевірку Глобального форуму ОЕСР з даного питання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Закон України «Про правонаступництво». Закон України № 1543-XII від 12.09.1991 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1543-12#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).
2. Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. Л. Павленко. Історія податків та оподаткування в Україні. навч. Посіб – Київ: ДП «Видавничий дім «Персонал», 2012. С. 151 – 154. URL: https://maup.com.ua/assets/files/lib/book/istoria_podatkiv_pavlenko.pdf
3. Закон України «Про систему оподаткування». Закон України № 1251-XII від 25.06.1991 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).
4. Ткаченко А.В. Історія становлення та розвитку податкової системи України. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2013. – № 2. – С. 128-133. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vbumb_2013_2_27
5. Конвенція між Урядом Союзу Радянських Соціалістичних Республік та Урядом Іспанії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна. [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%86%D1%81%D0%BF%D0%B0%D0%BD%D1%96%D1%8F_\(%D1%80%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B9%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%86%D1%81%D0%BF%D0%B0%D0%BD%D1%96%D1%8F_(%D1%80%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B9%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0).pdf) (дата звернення 14.12.2023 року).
6. Конвенція між Урядом Союзу Радянських Соціалістичних Республік та Урядом Японії про уникнення подвійного оподаткування, стосовно податків на доходи https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%AF%D0%BF%D0%BE%D0%BD%D1%96%D1%8F_%D1%80%D0%BE%D1%81_.pdf (дата звернення 14.12.2023 року).
7. Закон України «Про ратифікацію Конвенції між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал». Закон України № 2757-III від 04.10.2001 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2757-14#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).
8. Про затвердження Порядку обміну інформацією за спеціальними запитами. Наказ ДПА України № 185 від 18.06.1997 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0271-97#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).
9. Закон України «Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах»: Закон України № 677-VI від 17.12.2008 року, https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text (дата звернення 14.12.2023 року).
10. Закон України «Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони». Закон України № 1678-VII від 16.09.2014 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1678-18#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).
11. Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн Наказ Міністерства фінансів України № 1247 від 30.11.2012 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2171-12#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).
12. Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Наказ Міністерства фінансів України № 118 від 16.04.2022 року: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0606-22#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).
13. План дій BEPS в Україні. Національний банк України. Опубліковано 24.10.2018 року <https://berps.ua.bank.gov.ua/berps/> (дата звернення 14.12.2023 року).
14. Закон України «Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про подат-

кові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA)». Закон України № 229-IX від 29.10.2019 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/229-20#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).

15. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA)». Закон України № 322-IX від 19.12.2019 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-20#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).

16. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA)». Закон України № 323-IX від 03.12.2019 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/323-20#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).

17. Про затвердження форми та Порядок заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній. Наказ Міністерства фінансів України № 764 від 14.12.2020 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).

18. Україна приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки. Державна податкова служба України. Опубліковано 25.08.2022 року, <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/609052.html> (дата звернення 14.12.2023 року).

19. Україна приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн. Державна податкова служба України. Опубліковано 04.11.2022 року, <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/629223.html> (дата звернення 14.12.2023 року).

20. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки». Закон України № 2970-IX від 20.03.2023 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).

21. Про затвердження Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information). Наказ Міністерства фінансів України № 282 від 26.05.2023 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1090-23#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).

22. Про затвердження Порядку взяття на облік та зняття з обліку фінансових агентів, які є підзвітними фінансовими установами для цілей багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки та загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки. Наказ Міністерства фінансів України № 468 від 30.08.2023 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1618-23#n16> (дата звернення 14.12.2023 року).

23. Про затвердження Порядку заповнення та подання фінансовими агентами звіту про підзвітні рахунки відповідно до багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки. Наказ Міністерства фінансів України № 516 від 25.09.2023 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1774-23#Text> (дата звернення 14.12.2023 року).

24. Міжнародний автоматичний обмін інформацією за стандартами CRS та CbCR стає реальністю. Державна податкова служба України. Опубліковано 17.08.2023 року, <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/700068.html> (дата звернення 14.12.2023 року).